

# PACIOLI

IPCF | Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés

## SOMMAIRE

- p. 1/ Journée d'étude du 6 novembre 2014 : une date à ne pas manquer !
- p. 2/ Les aspects pratiques de la liquidation, dans la perspective de l'octroi d'un boni de liquidation
- p. 6/ Récente jurisprudence concernant la cotisation sur commissions secrètes

## Journée d'étude du 6 novembre 2014 : une date à ne pas manquer !

Le jeudi 6 novembre 2014, l'IPCF vous convie à une journée d'étude qui aura pour thème : *«(R)évolution : le comptable-fiscaliste devient coach en gestion ! Les outils pour réussir (marketing, techniques commerciales, nouvelles technologies)»*.

L'événement se déroulera dans la salle Passage 44 (située au n°44, boulevard du Jardin Botanique à 1000 Bruxelles).

PAF : 1,00 € pour les membres et stagiaires comprenant la documentation, les pauses-café et le lunch et 25,00 € pour les non-membres. Voir le site [www.ipcf.be](http://www.ipcf.be) pour de plus amples informations.

En mai de cette année, l'IPCF a mené une enquête auprès de ses 6.000 membres et stagiaires. Cette enquête, axée sur la situation économique et sur les enjeux de la profession a mis en exergue certains éléments révélateurs. Ainsi, il est apparu que 36,4% des comptables-fiscalistes ont actuellement recours à l'e-facturation (système intermédiaire ou standards complets). C'est un début encourageant mais il reste encore du pain sur la planche pour qu'une écrasante majorité de nos membres et stagiaires comprennent bien les enjeux de cette évolution. De plus, 58,9% des sondés ont reconnu ne pas posséder de notions en matière de publicité et de marketing.

La présente journée d'étude a donc pour objectif d'aider les comptables (-fiscalistes) agréés et les stagiaires à mettre en valeur leurs qualités et leur profession, à

vendre leur image auprès de la clientèle potentielle et à mettre en oeuvre les techniques de marketing pour y parvenir tout en affrontant également la publicité et le démarchage pratiqués par des confrères. L'accueil du client et le suivi rigoureux de l'activité professionnelle de ce dernier seront aussi abordés afin d'optimiser au maximum le service offert au client par le professionnel.

Les techniques de marketing seront expliquées par un spécialiste en la matière ainsi que par exemple, la façon de réaliser une étude de marché, la différence qu'il faut opérer entre un plan financier et un plan d'affaires (financial plan vs business plan, ...).

Un volet important sera aussi consacré aux nouvelles technologies telles que la facturation électronique avec ses avantages et ses inconvénients. Pour rappel, une Directive européenne prévoit que la généralisation de la facturation électronique est un objectif à atteindre en 2020. Elle obligera les petits cabinets comptables à s'adapter aux nouvelles technologies. Tout va être dématérialisé et le comptable (-fiscaliste) sera bientôt débarrassé des tâches matérielles et contraignantes. La facture électronique signifie que le paiement sera également électronique ainsi que la comptabilisation. On abordera également l'utilisation de logiciels permettant de réaliser des prévisions complètes, rapides et fiables, de connaître les niveaux de trésorerie et de rentabilité d'un client mois par mois, d'établir les bilans et comptes de résultats futurs et de simuler et comparer une multitude de scénarios. D'autres techniques

comme le scannage (technique permettant d'accélérer l'accès aux informations d'un client par voie électronique) ainsi que le calcul automatisé d'un salaire sur la base de données constamment mises à jour grâce à des logiciels rapides et fiables appartiennent aussi à cette panoplie de technologies nouvelles qui feront bientôt partie du quotidien d'un comptable (-fiscaliste).

Pour animer cette journée, l'IPCF a choisi des orateurs d'exception :

- Monsieur Jean-Marie CONTER, Président de l'IPCF, donnera la définition la plus juste possible du « Comptable (-fiscaliste) du futur » ;
- Monsieur Olivier KAHN, du Beci, vous entretiendra des « Techniques de marketing » ;
- Monsieur Frédéric TESTAERT, de Kluwer, exposera les « Techniques commerciales et de vente » ;
- Madame Catherine DANSE, de Belfius, parlera de la « Conjoncture économique et des tendances clés » ;
- Madame Anne PAULISSEN, de Belfius, expliquera ce qu'est une « Politique de crédits ».

Enfin, la journée se clôturera par un mini-débat qui résumera les différents thèmes qui précèdent. Monsieur Jean-Marie CONTER en sera le modérateur. Le panel rassemblera les personnes suivantes :

- Madame Géraldine LANTIN, de Belfius ;
- Monsieur Michel COLLEYE, comptable-fiscaliste agréé IPCF ;
- Monsieur Marc VAN THOURNOUT, comptable-fiscaliste agréé IPCF, membre du Conseil National et co-Président du groupe E-facturation ;
- un spécialiste de Partena.

Pour être complet, cette journée équivaldra à 8 heures de formation permanente qui rentreront dans les 6 heures obligatoires sur la gestion des cabinets.

Gaëtan HANOT  
Responsable publications IPCF

# Les aspects pratiques de la liquidation, dans la perspective de l'octroi d'un boni de liquidation

## 1. Introduction

L'augmentation annoncée du taux de précompte mobilier de 10 % à 25 % sur les bonis de liquidation à partir du 30 septembre 2014 a entraîné une vague d'anticipation de mise en liquidation de sociétés.

Les professionnels du chiffre sont confrontés à des questionnements importants de la part de leurs clients sur l'accélération des liquidations en cours ou sur la mise en liquidation anticipée.

## 2. Cadre juridique

### a. Généralités

Les procédures de liquidation et dissolution sont décrites dans le Code des sociétés dans les articles 181 à 190.

Rappelons que la situation comptable mentionnée à l'article 181 § 1 doit être établie conformément à l'article 28 de l'AR du 30/01/2001, à savoir en discontinuité, de sorte que les valeurs comptables actives et passives soient ramenées à leur valeur de liquidation, soit principalement :

- Les valeurs reprises à l'actif doivent figurer au bilan à leur valeur probable de réalisation (si elles diffèrent des valeurs qui sont reprises dans la situation comptable), avec une attention particulière réservée aux immobilisations et aux créances anciennes.
- Une provision pour frais de liquidation doit être actée au passif du bilan (honoraires du comptable, de l'expert-comptable ou du réviseur, du Notaire et du liquidateur).
- Une provision doit être constituée pour couvrir les éventuels frais liés aux ruptures d'engagements

tels que, par exemple, les conventions de location et les contrats de travail.

L'article 183, § 1er C. Soc. énonce que «*les sociétés commerciales sont, après leur dissolution, réputées exister pour leur liquidation*».

Une société dissoute ne disparaît pas pour autant. Elle poursuit son existence après sa dissolution, mais avec pour unique finalité de se liquider, c'est-à-dire d'effectuer toutes les opérations qui tendent à la réalisation des actifs en vue de rembourser les créanciers et, si possible, de restituer un excédent éventuel aux actionnaires ou associés.

Pour un aperçu complet, nous renvoyons le lecteur à l'article de Mr POUSEELE – réviseur d'entreprises, paru dans le Pacioli n°385/2014.

## **b. Dissolution et liquidation en un seul acte**

L'article 184, § 5 du C. Soc. énonce les conditions à remplir pour une dissolution et une liquidation dans un seul acte

- (1) aucun liquidateur n'est désigné;
- (2) il n'y pas de passif;
- (3) tous les actionnaires ou tous les associés sont présents ou valablement représentés à l'assemblée générale et décident à l'unanimité des voix; et
- (4) l'actif restant est repris par les associés eux-mêmes.

L'article 108 de la loi du 25 avril 2014 portant des dispositions diverses en matière de Justice modifie l'énoncé de la deuxième condition comme suit: « toutes les dettes à l'égard des tiers ont été remboursées ou les sommes nécessaires à leur paiement ont été consignées ».

L'Institut des Réviseurs d'entreprises, l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux et la Fédération Royale du Notariat belge se sont concertés afin de définir une feuille de route pour l'application concrète de cette disposition qui a été communiquée aux différents membres fin juillet 2014. Le document décrit sommairement les principaux points d'attention et est disponible sur les sites des différents instituts.

De plus, un nouvel alinéa est inséré à l'article 184, § 5: « Si un rapport doit être établi par un commissaire, un réviseur d'entreprises ou un expert-comptable externe conformément à l'article 181, § 1er, troisième alinéa,

ce rapport mentionne le remboursement ou la consignation dans ses conclusions. ».

Cela supposera notamment que:

- l'ensemble des frais liés à la liquidation soient facturés et payés avant la date d'établissement de la situation comptable de liquidation;
- l'ensemble des dettes existantes de la société soient payées avant la date d'établissement de la situation comptable de liquidation;
- l'impôt des sociétés éventuel relatif aux opérations réalisées depuis la dernière clôture soit versé au Trésor sous forme de versement anticipé.

Par exemple, l'existence d'une garantie décennale ne fait pas obstacle à la mise en liquidation et à la clôture de la liquidation. Il sera cependant souhaitable de préciser dans l'acte de liquidation que les passifs « latents » sont repris par les actionnaires.

La présence d'un litige en cours devrait être comptablement provisionnée et constitue à ce titre, un passif empêchant de liquider la société en un seul acte. Une solution pourrait consister:

- soit à régler le litige transactionnellement tant juridiquement que financièrement, avant l'établissement de la situation comptable de mise en liquidation;
- soit à transférer conventionnellement le litige (ce qui supposera l'accord de la partie adverse) dans le chef de l'actionnaire, là aussi avant l'établissement de la situation comptable de mise en liquidation.

Une des difficultés rencontrées lors de la dissolution en un seul acte résidait dans l'impossibilité de solder une dette d'impôts non encore enrôlée. Si pour l'exercice en cours, il est toujours possible de faire un versement anticipé, l'administration refusait tout versement relatif à l'exercice antérieur qui n'a pas encore été l'objet d'une déclaration ou d'un enrôlement.

Selon la feuille de route, « le nouvel article 184, § 5 C. soc. instaure la possibilité de consigner les sommes nécessaires au paiement des dettes non encore acquittées et des dettes qui résultent de la liquidation et qui n'ont pas encore été payées au moment de la passation de l'acte, afin que la liquidation puisse immédiatement être clôturée.

Les dettes fiscales, telles que la TVA et l'impôt des sociétés pour la période jusqu'à la passation de l'acte – ainsi que les dettes latentes – doivent toutes être payées ou consignées.

Cette consignation doit incontestablement être effectuée auprès de la Caisse des dépôts et consignations. »

Sur le site internet de la Caisse des dépôts et consignations, la procédure suivante est prévue :

- *Dépôt du montant représentant l'impôt à devoir sur le compte BE58 6792 0040 9979 - PCHQBEBB, ouvert au nom de la Caisse des Dépôts et Consignations -Avenue des Arts 30 à 1040 Bruxelles, en mentionnant en communication les références suivantes : compte 10 et le nom de la société liquidée.*
  - *Envoi d'un courrier simple ou d'un mail (josiane.lombbet@minfin.fed.be ou denise.furnal@minfin.fed.be) nous avisant du dépôt et mentionnant le nom et l'adresse de la société et le montant versé.*
- A la réception du montant, nous faisons parvenir au déposant une déclaration de dépôt. Lorsque le déposant est en possession de l'avertissement extrait de rôle, il nous le fait parvenir à l'adresse mentionnée ci-dessus. Nous effectuons le paiement du montant dû à la recette concernée. En cas de surplus, nous le reversons à la personne ou à la société ayant effectué le dépôt. Dans le cas où le montant déposé n'est pas suffisant, le déposant est invité à verser le montant manquant sur notre compte afin que nous puissions effectuer un paiement global à la recette. »*
- (Voir: <http://caissedesdepots.be/Vennootschappen/Vennootschappen.htm>).*

Cette procédure est identique pour toutes les sommes à consigner (impôts ou autres). La consignation est réalisée au moyen d'un virement global pour l'ensemble des montants à consigner. Le détail doit être communiqué par courrier.

### **c. Radiation à la banque carrefour des entreprises**

Une radiation à la BCE n'équivaut pas à la dissolution de la société concernée. En vertu de l'article 18 de la loi du 15 juillet 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, entrée en vigueur le 1er juillet 2013, le service de gestion de la BCE radie d'office les sociétés qui ne remplissent pas leur obligation de dépôt de comptes annuels pendant au moins trois exercices consécutifs.

Cette radiation ne s'applique évidemment pas aux sociétés qui en vertu de l'article 97 du Code des sociétés, ne sont pas tenues au dépôt de leurs comptes annuels.

Le service de gestion de la BCE radiera également d'office les sociétés qui remplissent un certain nombre de critères cumulatifs permettant de considérer que l'entreprise, bien qu'existante sur le plan juridique, ne l'est plus en réalité.

La conséquence de cette radiation est que l'activité en question ne peut plus être exercée (article XV.78 du Code de Droit Economique).

La société radiée à la BCE continue cependant d'exister sur le plan juridique et doit respecter ses obligations et engagements. Elle reste donc soumise à ses obligations juridiques, comptables, fiscales et sociales. Elle ne perd pas sa qualité de commerçant.

Si l'entreprise régularise sa situation en procédant au dépôt de ses comptes annuels pour les exercices manquants, la radiation sera retirée.

L'exercice d'une activité économique « post-radiation » est sanctionnée par une amende de 26 à 25.000 €.

## **3. Cadre fiscal**

Le régime fiscal des liquidations est essentiellement réglé par deux dispositions.

L'article 208 CIR précise qu'une société en liquidation reste soumise à l'impôt des sociétés selon les dispositions des articles 183 à 207 CIR.

L'article 209 CIR règle le régime fiscal des répartitions des sommes aux actionnaires ou associés.

Il précise que l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces, en titres ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libéré est considéré comme un dividende distribué.

Les sommes réparties sont divisées en 2 parties :

- la partie des sommes attribuées qui ne dépasse pas le montant du capital libéré (éventuellement réévalué si le capital a été libéré avant 1950) : cette partie est non imposable ;
- l'autre partie des sommes attribuées qui dépasse le montant du capital libéré : le boni de liquidation assimilé à un dividende distribué.

Les bonis attribués depuis le 01/01/2002 font l'objet d'une retenue d'un précompte mobilier égal à 10%. Pour les bonis attribués à partir du 01/10/2014 le taux passera à 25%.

L'article 209 du CIR prévoit aussi l'ordre d'imputation des répartitions.

Celles-ci sont censées d'abord provenir :

- du capital libéré (réévalué);
- puis, des réserves taxées;
- et enfin, des réserves immunisées.

Cet ordre d'imputation permet de savoir à partir de quand il y a boni de liquidation et, par conséquent, à quel moment les sommes distribuées doivent être soumises au précompte mobilier.

Il arrive souvent que la répartition se produise par fractions successives et sur plusieurs exercices. En ce cas, le texte de loi précise qu'il faudra tenir compte des imputations déjà réalisées précédemment pour déterminer si un impôt est dû.

Le boni de liquidation n'entraîne pas d'imposition dans le chef de la société dans la mesure où il correspond à la répartition des réserves taxées. En effet, la taxation du boni de liquidation est compensée par la diminution des réserves taxées correspondantes. En revanche, le boni de liquidation devient imposable lorsqu'il entraîne la répartition de réserves immunisées ou bien de revenus perçus durant la période de liquidation (le bénéfice de l'exercice de la société ou les plus-values réalisées à l'occasion du partage).

Si l'actionnaire est une société, elle réalisera éventuellement une plus-value sur ses actions. La plus-value est égale à la différence entre les sommes réparties et la valeur d'investissement ou de revient des actions. La plus-value obtenue par la société actionnaire est considérée comme un revenu définitivement taxé et est donc en principe déductible aux conditions et dans les limites de ce régime.

Si l'actionnaire est une personne physique, le précompte mobilier de 10% a un caractère libératoire. La loi-programme du 28 juin 2013 relève le taux du précompte mobilier de 10% à 25% pour les sommes allouées ou attribuées à partir du 1er octobre 2014 au titre de boni de liquidation d'une société.

## 4. Liquidations en cours

Dans la pratique, la clôture de liquidation avant le 30 septembre 2014 n'est pas toujours possible. Certaines sociétés envisagent dès lors de verser des avances sur le boni de liquidation avant le 1er octobre 2014, sur lequel le taux de 10% serait encore applicable.

Le Ministre des finances a confirmé que de telles avances distribuées avant le 1/10/2014, seront imposée à un taux de 10% même si la liquidation se clôture après cette date. Le précompte retenu est libératoire à l'impôt des personnes physiques.

Le Ministre rappelle toutefois que l'application de l'article 344, §1 CIR 92 n'est pas à exclure en cas d'abus mais ne cite pas d'exemple.

On peut néanmoins penser que le risque existe lorsqu'il est décidé, par exemple, de liquider une société et de constituer une nouvelle par la suite exerçant les mêmes activités avec les mêmes associés ou actionnaires.

Le contribuable pourrait difficilement démontrer dans ce cas une justification économique sérieuse à ces opérations.

Dans le cas d'une réalisation partielle des actifs ou de la présence d'une trésorerie déjà disponible dans une société en liquidation, des partages partiels de l'avoir social peuvent être envisagés. Ils prendront la forme d'avances sur boni de liquidation soumis dès leur distribution au taux de précompte mobilier en vigueur.

Nous rappelons néanmoins, qu'en vertu de l'article 209 CIR détaillé ci-avant, l'intérêt sera de distribuer un acompte supérieur au capital libéré puisque la distribution d'un boni de liquidation n'entraîne aucune imposition dans le chef de la société tant que celui-ci s'impute sur le capital libéré.

## 5. Cadre comptable

La Commission des Normes Comptables a publié l'avis n° 2010/22 relatif au traitement comptable à réserver à l'attribution, aux associés d'une société mise en liquidation, d'une avance sur l'actif net qui leur reviendra à la clôture de la liquidation.

« En vertu du Code des sociétés, les attributions aux associés effectuées dans le cadre de la liquidation

d'une société se distinguent des répartitions décidées au cours de la vie de la société, en ce que :

- d'une part, il ne s'agit que d'avances sur l'actif net qui sera à répartir, étant donné qu'aux termes de l'article 190, § 2 du Code des sociétés, les attributions à titre définitif aux associés ne peuvent être effectuées qu'après paiement des dettes ou consignation des sommes nécessaires à cet effet ;
- d'autre part, l'approbation des comptes de la liquidation et la décharge aux liquidateurs pour leur gestion n'interviennent qu'une fois la liquidation terminée (article 194 C. Soc.).

Il découle de ces deux constatations que les avances aux associés sur la répartition de l'actif net ne peuvent, à l'encontre des répartitions de capitaux propres effectuées au cours de la vie de la société, être imputées (directement ou par le biais des comptes d'affectations et de prélèvements) aux différents postes concernés des capitaux propres.»

Selon la Commission, les avances sur répartition de l'actif net devront jusqu'à la clôture de la liquidation, faire l'objet, dans la comptabilité d'un compte distinct de la classe 1, notamment le compte 19 « Avances aux associés sur la répartition de l'actif net (-) », sans qu'il y ait lieu de ventiler ces avances selon qu'elles concernent le capital social, les primes d'émission ou les réserves.

Lorsque la liquidation est terminée, le compte 19 est soldé par le débit des divers comptes de capitaux propres concernés.

Christian ALLEMAND  
Expert-Comptable

Pascal CELEN  
Reviseur d'Entreprises

## Récente jurisprudence concernant la cotisation sur commissions secrètes

*Tant la Cour constitutionnelle que la Cour de Cassation se sont récemment prononcées sur certains aspects de la cotisation sur commissions secrètes, sujet qui fait l'objet de discussions dans la doctrine et la jurisprudence. De quoi s'agit-il, dans quel sens les cours ont-elles statué et quelles sont les conséquences pour la pratique ?*

### De quoi s'agit-il ?

#### Commissions secrètes

La cotisation spéciale de 309 % peut d'une part s'appliquer sur les « commissions secrètes », à savoir les dépenses visées à l'article 57 CIR 1992 (rémunérations, commissions, indemnités, ...) et les avantages de toute nature octroyés par une société qui n'ont pas été mentionnés sur des fiches 281.

Comme vous le savez, les règles relatives à cette application de la cotisation ont été assouplies l'année der-

nière par le biais d'une modification de loi<sup>1</sup> et d'une circulaire<sup>2</sup>. En vertu du nouveau texte de loi, la cotisation sur commissions secrètes peut ne pas être appliquée sur des commissions secrètes non déclarées par le bénéficiaire, à condition qu'elles puissent encore être imposées dans le délai d'imposition de trois ans dans le chef du bénéficiaire et avec son accord (art. 219, alinéa 5 CIR 1992). La circulaire complète l'assouplissement légal en y ajoutant quelques tolérances administratives<sup>3</sup>.

#### Bénéfices dissimulés

La cotisation sur commissions secrètes peut également être appliquée sur ce que l'on appelle les bénéfices dis-

1 Art. 17 de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (MB 28 juin 2013).

2 Ci.RH. 421/628.803 (AGFisc n° 30/2013) du 22 juillet 2013.

3 Voir F. Vanden Heede, « Cotisation sur commissions secrètes: nouveau texte de loi et nouvelle circulaire » dans *Pacioli*, 2013, n° 368, p. 7.

simulés. Il s'agit de bénéfiques qui ont été constatés par le fisc, alors qu'ils n'étaient pas repris dans le résultat comptable de la société et ne figuraient donc pas non plus dans les éléments de son patrimoine, soit le chiffre d'affaires « au noir »<sup>4</sup>.

En ce qui concerne l'application de la cotisation spéciale, rien n'a changé l'année dernière. Ni la modification de loi, ni la nouvelle circulaire ne portent sur ce point.

## Récente jurisprudence

La récente jurisprudence concerne trois questions. Premièrement, la question de savoir si la cotisation sur commissions secrètes est une « sanction pénale » ; deuxièmement, la question de savoir ce que le fisc doit prouver pour pouvoir appliquer la cotisation sur des bénéfiques dissimulés ; et troisièmement, la question de savoir si la cotisation sur commissions secrètes peut être appliquée sur des factures fictives.

## La cotisation sur les commissions secrètes est-elle une sanction pénale ?

### Précédente jurisprudence

La question de savoir si la cotisation sur commissions secrètes est une sanction pénale (au sens de l'article 6 de la Conv. eur. D.H.) a déjà été abordée à plusieurs reprises dans la jurisprudence. Selon les cours d'appel de Bruxelles, Gand et Anvers, tel n'est pas le cas<sup>5</sup>. Sur base de cette jurisprudence, le juge ne peut modérer la cotisation sur commissions secrètes. Autrement dit, s'il estime que la cotisation est appliquée à juste titre, le taux sera de 309%.

La Cour de Cassation a décidé en 2010 que la cotisation n'avait pas de caractère pénal *dans la mesure où* elle tendait à réparer la perte de l'impôt et des cotisations sociales sur les commissions secrètes<sup>6</sup>. Etant donné que la cotisation fait normalement plus que compenser la perte d'impôts et de cotisations sociales<sup>7</sup>, cette formulation laisse encore la possibilité que la cotisa-

tion soit considérée dans une certaine mesure comme une sanction pénale et puisse donc être modérée par le juge. L'interprétation du ministre<sup>8</sup> allait également dans ce sens et la majorité de la jurisprudence estimait, après l'arrêt de cassation, que la cotisation sur commissions secrètes revêtait au moins en partie un caractère pénal<sup>9</sup>.

## Arrêt de la Cour constitutionnelle<sup>10</sup>

La cour a décidé que la cotisation sur commissions secrètes peut effectivement constituer une sanction pénale. L'article 219 CIR 1992 est contraire au principe constitutionnel d'égalité s'il est interprété en ce sens qu'il n'autorise pas le juge à exercer un contrôle « de pleine juridiction » sur la cotisation distincte. Si l'on interprète l'article de manière telle que le juge peut exercer un contrôle de pleine juridiction, il est conforme à la constitution.

## Conséquences pour la pratique

L'exercice d'un contrôle de pleine juridiction signifie que le juge peut adapter la cotisation à la situation individuelle du contribuable et peut la réduire, voire même lui en faire grâce, si la cotisation de 309% n'est pas proportionnelle aux infractions commises. Le fisc pourra donc moins facilement mettre un contribuable sous pression en le menaçant de cette « amende redoutable », puisque le contribuable peut encore obtenir une décision plus indulgente de la part du juge.

Notons que la modération de la cotisation peut être décidée par le juge lorsque le fisc a appliqué la cotisation sur des commissions secrètes, mais aussi sur des bénéfiques dissimulés.

Soulignons également que seul le juge peut réduire la cotisation, le fisc n'est pas en mesure de le faire. L'unique choix qui s'offre au fisc est donc de taxer les commissions secrètes ou les bénéfiques dissimulés à 309% ou de ne pas appliquer la cotisation sur commissions secrètes. Si vous souhaitez obtenir une réduction de la cotisation, vous devrez vous adresser au tribunal.

4 Q.R. Chambre 2002-2003, n° 16, 31 janvier 2000, p. 1772 – Question n° 15 Van de Casteele 1er septembre 1999.

5 Anvers, 15 septembre 2009; Gand, 17 février 2009; Bruxelles, 20 septembre 2007.

6 Cass. 10 septembre 2010, [www.cass.be](http://www.cass.be).

7 Voir pour un exemple F. Vanden Heede, « La cotisation sur les commissions secrètes en 2011 : aspects fiscaux » dans *Pacioli*, 2011, n° 330, p. 3.

8 Q. orales n° 6590 et 767, D. Clarinval et V. Wouters, 9 novembre 2011, Commission des Finances de la Chambre, Criv 53 Com 333, 23.

9 Trib. Liège, 4 septembre 2013; Anvers, 23 octobre 2012; Gand, 4 octobre 2011; Bruxelles, 19 janvier 2011.

10 Cour const. 6 juin 2014, arrêt n° 2014/88, [www.courconstitutionnelle.be](http://www.courconstitutionnelle.be).

## Que doit prouver le fisc pour pouvoir appliquer la cotisation sur des bénéfices dissimulés ?

### Précédente jurisprudence

Le fisc part souvent du principe qu'il peut appliquer la cotisation dès qu'il a prouvé l'existence de bénéfices dissimulés. Mais, selon la majorité de la jurisprudence, la preuve des bénéfices dissimulés n'est pas suffisante à elle seule et le fisc doit également démontrer que ces bénéfices dissimulés ont quitté la société<sup>11</sup>. Certains juges vont encore plus loin en estimant que le fisc doit, en outre, prouver que les bénéfices dissimulés ont quitté la société sous l'une des formes visées à l'article 57 CIR 1992, c'est-à-dire en tant que rémunération qui aurait dû faire l'objet d'une fiche 281<sup>12</sup>.

### Arrêt de la Cour de Cassation<sup>13</sup>

La Cour de Cassation estime que le fisc doit effectivement apporter la preuve des bénéfices dissimulés, mais aussi la preuve que ces bénéfices dissimulés ont quitté la société. Par contre, le fisc ne doit pas prouver que les bénéfices dissimulés ont quitté la société sous l'une des formes visées à l'article 57 CIR 1992.

### Conséquences pour la pratique

Les contribuables tirent avantage du récent arrêt de cassation car la charge de la preuve incombant au fisc pour l'application de la cotisation est plus lourde que précédemment.

## Le fisc peut-il appliquer la cotisation sur commissions secrètes sur des factures fictives ?

### Précédente jurisprudence

Le fisc applique régulièrement la cotisation sur les factures fictives qu'une société met dans ses frais, au motif qu'il s'agit de « bénéfices dissimulés ». Si une certaine jurisprudence abonde dans ce sens<sup>14</sup>, une autre jurisprudence estime que les frais fictifs ne sont pas des bénéfices dissimulés et que le fisc peut uniquement refuser la déduction de telles factures<sup>15</sup>.

### Arrêt de la Cour de Cassation<sup>16</sup>

La Cour de Cassation estime que lorsqu'une société enregistre des factures fictives dans sa comptabilité, dissimulant ainsi une partie de ses bénéfices, ces factures peuvent être considérées comme des bénéfices dissimulés et le fisc peut leur appliquer la cotisation sur commissions secrètes. Selon la cour, le paiement de la facture fictive constitue la circonstance donnant ouverture à la cotisation spéciale, ce qui signifie que la cotisation doit être appliquée pour l'exercice durant lequel la facture fictive est payée.

### Conséquences pour la pratique

Cet arrêt est défavorable au contribuable, mais cela ne signifie pas, pour éviter tout malentendu, que le fisc peut appliquer la cotisation sur tous les frais qui ne sont pas prouvés ou qui le sont insuffisamment. Il doit réellement s'agir de factures fictives, c'est-à-dire de factures dont la société sait qu'elles ne correspondent à aucune prestation, mais que la société comptabilise quand même pour dissimuler une partie de ses bénéfices.

Felix VANDEN HEEDE  
Juriste fiscaliste

11 Anvers, 30 avril 2013; Gand, 29 mars 2011.

12 Gand, 18 septembre 2012. A noter que cette preuve était déjà requise avant la modification de l'article 219 CIR 1992 par la loi portant des dispositions fiscales diverses du 4 mai 1999 (MB 12 juin 1999). Voir p.ex. Anvers 18 mars 2014.

13 Cass., 13 février 2014, [www.cass.be](http://www.cass.be).

14 Anvers, 21 mai 2013, 2 avril 2013 et 6 décembre 2011; Trib. Hasselt, 1er décembre 2011.

15 Mons, 26 avril 2013 et 16 janvier 2013; Gand 11 septembre 2012.

16 Cass., 20 février 2014, [www.cass.be](http://www.cass.be).